

Audience publique du 19 janvier 2009

Recours formé par
Monsieur ..., ..., et Madame ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24296 du rôle et déposée le 18 avril 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à ... (Allemagne), et son épouse, Madame ..., demeurant à ..., L-..., portant recours, non autrement qualifié, contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 janvier 2008 ayant rejeté comme non fondée leur réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2002, leur notifié le 13 juin 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 septembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 2008 par les consorts ...-... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que les époux ...-... en leurs explications, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie.

A défaut de déclaration d'impôt déposée pour l'année 2002, le bureau d'imposition Luxembourg X de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur ... et de Madame ... un bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2002, qui fut notifié le 13 juin 2007.

Les époux ...-... introduisirent par courrier daté du 21 juillet 2007 et entré au bureau d'imposition le 24 juillet 2007, une réclamation à l'encontre de ce bulletin d'impôt.

Par décision datée du 16 janvier 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », rejeta ladite réclamation comme non fondée. Le corps de ladite décision est libellé comme suit :

« Nach Einsicht der am 24. Juli 2007 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher die Eheleute, Herr ... und Frau ..., wohnhaft in D-..., aber mit Zustellungsvertreterin in Luxemburg, gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2002, am 13. Juni 2007 zugestellt, "Widerspruch" einzulegen begehren;

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der § 228 und 301 AO;

In Erwägung, dass gegen oben genannten Bescheid zwar nicht der Rechtsbehelf des Widerspruchs, der dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist;

dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführer dadurch beschwert fühlen, weil das Steueramt die Einkünfte aus dem strittigen Jahr wegen fehlender Steuererklärung laut § 217 AO geschätzt hat;

In Erwägung, dass gemäss § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass mangels Angabe der Einkünfte beziehungsweise der Besteuerungsgrundlagen für die strittigen Jahre, die Steuer laut den Bestimmungen des § 217 AO durch Schätzung festgesetzt werden musste;

In Erwägung, dass das Steueramt erst zu dieser Maßnahme griff nachdem es dem Reklamanten, in Ausführung der Bestimmungen von § 205 AO, die Besteuerungsgrundlagen durch Brief vom 4. Juni 2007 an die Adresse der bestellten Zustellungsvertreterin mitteilte; dass diese Mitteilung jedoch seitens der Rechtsmittelführer unbeantwortet blieb;

In Erwägung, dass soweit Steuerpflichtige wie im vorliegenden Falle, die Abgabe einer Steuererklärung, entgegen den Vorschriften von § 166 ff AO, verweigern, das Steueramt, gemäß § 217 AO, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen hat, und dass die Steuerpflichtigen sich selbst mögliche Nachteile der durch ihr eigenes Fehlverhalten erzwungenen Schätzung zuzuschreiben haben (ständige Rechtsprechung: Staatsrat 11.04.1962, Nr. 5742; Tribunal administratif 19.06.2000, no 11295);

dass somit die Besteuerung auf dem Schätzungswege nach § 217 AO nicht zu beanstanden ist und den gesetzlichen Bestimmungen entspricht;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET:

die Anfechtung ist zulässig,

sie ist als unbegründet zurückzuweisen.(...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 avril 2008, les consorts ...-
... ont introduit un recours contentieux contre la décision directoriale du 16 janvier 2008.

Le tribunal est en premier lieu amené à constater qu'à l'audience des plaidoiries, après la lecture du rapport par le juge-rapporteur, les demandeurs ont remis au tribunal une note écrite, ensemble avec une pièce supplémentaire.

Le délégué du gouvernement s'est rapporté à prudence de justice quant à la recevabilité de ces deux documents.

Aux termes de l'article 5 (5) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée « *la loi du 21 juin 1999* », « *le demandeur peut fournir une réplique dans le mois de la communication de la réponse (par le défendeur) ; la partie défenderesse et le tiers intéressé sont admis à leur tour à dupliquer dans le mois* », et aux termes de l'article 5 (6) de la même loi « *les délais prévus aux paragraphes 1 et 5 sont prévus à peine de forclusion.* ». Conformément à l'article 7 de la loi du 21 juin 1999, « *il ne pourra y avoir plus de deux mémoires de la part de chaque partie, y compris la requête introductive* », et conformément à l'article 8 (6) de la loi précitée, « *toute pièce versée après que le juge-rapporteur a commencé son rapport en audience publique est écartée des débats (...)* ». Enfin, l'article 28 (2) de la loi du 21 juin 1999 dispose que « *le rapport est fait en audience publique du tribunal par un de ses membres ; après ce rapport, les mandataires des parties ainsi que le délégué du gouvernement (...), sont entendus dans leurs observations orales* ».

Force est de constater qu'une note écrite, déposée au tribunal au cours des plaidoiries, ne constitue pas une observation orale aux termes de l'article 28 (2) précité. Dès lors les demandeurs n'ont pas déposé leur note dans les délais précités et dans la limite du nombre des mémoires légalement admissibles tel qu'il se dégage des dispositions précitées. Par conséquent la note de plaidoiries déposée lors des plaidoiries est à écarter comme telle des débats, étant donné qu'elle constitue un mémoire en réplique fourni au-delà des dispositions légales (cf. trib. adm. 20 mars 2008, n° 23530 du rôle, Pas adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n°602).

Au regard des dispositions de l'article 8 (6) précité, la pièce supplémentaire versée après la lecture du rapport doit pareillement être écartée des débats.

Le tribunal est ensuite amené à constater que les consorts ...-... n'ont pas qualifié leur recours.

Cette circonstance en elle-même n'est pas de nature à entraîner l'irrecevabilité ou la nullité du recours, étant donné que l'indication dans la requête s'il s'agit d'un recours en réformation ou en annulation, n'est pas exigée à peine de nullité par la loi (cf. trib. adm. 20 décembre 2000, n° 12192 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n° 309). Il est par ailleurs admis que si la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi (cf. trib. adm. 18 janvier 1999, n°10760 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 536).

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 16 janvier 2008.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours, au motif qu'il serait contraire à l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 étant donné que l'objet de la demande, ainsi que les faits et moyens invoqués ne seraient pas clairement indiqués. Le représentant étatique fait plus particulièrement valoir que les demandeurs se seraient limités au constat de ne pas avoir compris le montant retenu à titre de revenus provenant de la vente de leur maison sise à Luxembourg, 17, rue Cents, ci-après désignée par « *la maison* », et au fait d'avoir avancé un autre montant qui devrait être retenu d'après eux.

Les demandeurs rétorquent qu'ils se seraient tenus aux indications contenues dans la décision entreprise quant aux voies de recours, et précisent par ailleurs qu'ils n'auraient pas compris quelles auraient été les considérations à la base de l'imposition effectuée par le bureau d'imposition.

Le tribunal est amené à constater que les demandeurs, après avoir précisé la décision entreprise et après avoir exposé les raisons pour lesquelles ils ont omis de déposer une déclaration d'impôt pour l'année 2002, soulèvent deux moyens en rapport avec l'imposition de la plus-value produite du fait de la vente de leur maison. Ils font en effet, d'un côté, valoir que cette plus-value devrait être exempte d'impôt, et, de l'autre côté, ils contestent le calcul du montant retenu à titre de revenu imposable en rapport avec cette plus-value. Il faut en conclure que la requête introductive d'instance indique à suffisance de droit l'objet de la demande, les faits, ainsi que les moyens à l'appui du recours, indépendamment du caractère justifié ou pertinent de ces moyens. A cela s'ajoute que le délégué du gouvernement a pris position d'une façon très détaillée dans le cadre de son mémoire en réponse par rapport à la requête introductive d'instance, de sorte qu'il n'a pas pu se méprendre sur l'objet du recours introduit et sur les moyens développés.

Le moyen soulevé par le délégué du gouvernement et mettant en cause la recevabilité du recours au regard de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 est dès lors à écarter pour ne pas être fondé.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans le délai prévu par la loi, est dès lors recevable.

Tel qu'il a été exposé ci-dessus, les demandeurs invoquent à l'appui de leur recours, deux moyens en rapport avec l'imposition de la plus-value produite du fait de la vente de leur maison. Ils font valoir, d'un côté, que cette plus-value devrait être exempte d'impôt, au motif qu'il auraient vécu eux-mêmes pendant plus de dix ans dans la maison, en exposant avoir acheté le 11 janvier 1980 un terrain rue Cents à Luxembourg, sur lequel ils auraient construit la maison d'habitation litigieuse, étant entendu que l'achèvement de la construction se serait étendu sur plusieurs années, ce qui expliquerait aussi qu'ils ne disposeraient pas d'une liste complète de tous les frais y relatifs, et en exposant avoir habité eux-mêmes dans cette maison jusqu'au 31 mars 1999, date de leur départ de Luxembourg pour des raisons familiales/professionnelles, pour finalement vendre la maison le 12 février 2002. De l'autre côté, ils contestent le calcul du montant retenu à titre de revenu imposable en rapport avec la plus-value réalisée par la vente de la maison.

Le délégué du gouvernement insiste tout d'abord sur le fait que la taxation d'office serait intervenue à défaut de déclaration d'impôt pour l'année 2002, malgré l'envoi d'un rappel en automne de l'année 2003, et malgré un courrier du 4 juin 2007, informant les

demandeurs de l'intention du bureau d'imposition de procéder à la taxation des revenus de 2002.

Quant au fond, le délégué du gouvernement soutient que le recours serait non fondé. Il fait valoir qu'aux termes des paragraphes 167 et s. AO, le contribuable aurait l'obligation légale de faire une déclaration d'impôt, de même que le bureau d'imposition serait tenu, conformément aux paragraphes 204 et 205 AO, de procéder à l'examen et au contrôle de la déclaration d'impôt. La procédure d'imposition reposerait ainsi sur les principes de bonne coopération et de confiance réciproque entre le contribuable et le bureau d'imposition. En cas de contestation d'un bulletin d'impôt émis à la suite d'une procédure d'imposition régulière, le paragraphe 228 AO permettrait au contribuable de présenter une réclamation au directeur, lequel, aux termes des paragraphes 243 et 244 AO, serait tenu de procéder au réexamen intégral de la cause, tout en ayant à sa disposition les mêmes moyens et droits que ceux utilisés par le bureau d'imposition lors de la procédure d'imposition. Ainsi, le directeur réexaminerait le dossier sur base des éléments et données dont disposait le bureau d'imposition au moment de son instruction. Le réexamen intégral ne serait dès lors pas à confondre avec une première procédure d'imposition ou un premier examen par le directeur de nouvelles déclarations, demandes ou autres éléments nouvellement présentés par le contribuable, que ce dernier s'est refusé jusqu'alors à fournir au bureau d'imposition. Le représentant étatique soutient qu'une telle première procédure d'imposition, rendue impossible au niveau du bureau d'imposition par le refus de collaboration du contribuable, ne saurait être admise devant le directeur. En effet, la *ratio legis* du paragraphe 243 AO ne serait pas d'offrir à un contribuable négligent et fautif le choix entre l'acceptation et le refus d'une taxation et de lui permettre d'imposer comme bon lui semble sa collaboration au directeur en obligeant ce dernier non pas à un réexamen d'un dossier déjà traité par le bureau d'imposition, mais à un premier examen de longue durée d'une déclaration d'impôt que le contribuable n'a pas voulu présenter au bureau d'imposition.

Le représentant étatique soutient que les demandeurs se seraient limités de contester la taxation dans leur réclamation, sans fournir la moindre motivation ou d'autres pièces y relatives. Il fait encore valoir que les raisons tenant au déménagement de 1999 invoquées par les demandeurs pour justifier le défaut de dépôt de leur déclaration d'impôt pour l'année 2002, ne seraient pas concordantes dans le temps, et ne seraient par ailleurs pas de nature à permettre de dispenser les demandeurs de leur obligation de déposer leur déclaration dans le délai légal.

Le délégué du gouvernement en conclut que ce serait à juste titre que le directeur aurait déclaré non fondée la réclamation en se référant à un jugement du Conseil d'Etat du 11 avril 1962, n° 5742 du rôle.

En ordre subsidiaire, et pour le cas où le tribunal estimerait que le directeur aurait dû procéder à un premier examen du dossier, le délégué du gouvernement conclut au rejet de la réclamation et à la régularité de la taxation des revenus des demandeurs, telle qu'opérée par le bureau d'imposition, au motif que les conditions d'application du paragraphe 217 AO auraient été remplies en l'espèce.

Le représentant étatique soutient que l'imposition de la plus-value résultant de la vente de la maison en 2002 et telle qu'elle aurait été expliquée aux demandeurs à travers le courrier du bureau d'imposition du 4 juin 2007, serait conforme à la loi. Il conteste que la plus-value soit exempte d'impôt, au motif que les conditions de l'article 102bis de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée « *LIR* », ne seraient pas remplies en l'espèce, en exposant que la maison n'aurait pas été la résidence principale des demandeurs au moment de son aliénation en 2002, étant entendu que les demandeurs seraient en aveu

d'avoir quitté la maison déjà en 1999. Le délégué du gouvernement souligne encore qu'il ressortirait des déclarations d'impôt des années précédentes qu'une partie de la maison aurait été louée. Il fait encore valoir que la maison ne pourrait pas non plus être assimilée à une résidence principale au sens de l'article 102bis alinéa 2 LIR, étant donné que les trois conditions de cet article, qui seraient cumulatives, ne seraient pas remplies. A cet égard, il expose que Monsieur ... serait propriétaire d'une habitation en Allemagne et Madame ... serait propriétaire d'une habitation à Luxembourg. Les raisons d'ordre familial invoquées pour justifier le déménagement en Allemagne suite à la mise à la retraite de Monsieur ..., ne seraient pas établies, puisque ce départ serait à considérer comme une décision de convenance personnelle et puisque de l'autre côté Madame ... résiderait toujours à Luxembourg.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs font valoir qu'ils auraient pris à différentes reprises contact avec le bureau d'imposition afin de clarifier leur situation fiscale, et qu'ils se seraient déplacés personnellement à différentes reprises audit bureau, en faisant référence à des événements remontant à 1995 et à des discussions sur la question de l'existence d'une exploitation commerciale. Ils en concluent qu'on ne saurait parler d'un manque de collaboration de leur part. Ils reprochent par contre un manque de collaboration au bureau d'imposition. Ils contestent encore ne pas avoir répondu au courrier du bureau d'imposition du 4 juin 2007, en faisant référence à divers courriers de juillet 2008.

Quant à la question de l'imposition de la plus-value litigieuse, outre les explications quant à la chronologie des faits tels qu'ils ont été exposés dans la requête introductive d'instance, les demandeurs font valoir que du prix de vente de leur maison il faudrait déduire le montant correspondant à une hypothèque légale du 29 janvier 2002, un remboursement d'un prêt hypothécaire à la Deutsche Bank, les frais notariaux, ainsi que les frais d'annonces exposés dans l'intérêt de la vente de la maison. Ils font encore référence à un abattement à hauteur de 100.000 EUR. Ils font valoir qu'au moment de quitter leur maison en mars 1999, leur intention aurait été de vendre la maison. Néanmoins, malgré leurs efforts, un vendeur n'aurait pas été trouvé immédiatement. Ils estiment qu'on ne saurait leur imposer d'accepter une vente à n'importe quel prix, afin de ne pas perdre un avantage fiscal. Ils admettent par ailleurs qu'un petit studio se trouvant dans la maison, qui aurait initialement été prévu pour la belle-mère/mère, mais qui finalement, pour des raisons de santé, n'aurait pas pu l'occuper, aurait été loué de 1995 à 1999.

Par rapport au moyen du délégué du gouvernement suivant lequel le contribuable devrait s'en tenir à lui-même si une taxation d'office rendue nécessaire en raison de sa propre négligence entraîne des conséquences défavorables pour lui, ils estiment que le fait qu'ils ne disposent plus d'une comptabilité complète en rapport avec leur maison d'habitation ne saurait être considéré comme fautif dans leur chef.

Enfin, ils précisent qu'ils seraient mariés depuis 1973 et que Monsieur ... aurait été salarié d'un employeur au Luxembourg. Ils estiment qu'il ne serait pas défendu de disposer d'un logement en Allemagne, et précisent qu'au 12 février 2002, ils n'auraient pas habité au Luxembourg, mais que le 2 juin 2006 Madame ... aurait déclaré son domicile à nouveau au 15, rue Pierre Hentges à Luxembourg.

Quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler en premier lieu que le paragraphe 217 AO dispose que :

«(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht

ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 340 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 341 et autres références y citées).

Il n'est pas contesté que les demandeurs, malgré un rappel et un courrier du 4 juin 2007, n'ont pas donné suite aux injonctions de l'administration de remettre la déclaration d'impôt de l'année 2002. Les demandeurs expliquent cette omission par leur déménagement en 1999. Or, outre le fait qu'il est difficilement concevable qu'un déménagement en 1999 puisse être un empêchement matériel à l'établissement d'une déclaration d'impôt visant l'année 2002, ces explications ne peuvent constituer un événement qui dispenserait légalement les demandeurs à remettre une déclaration d'impôt.

Le tribunal est dès lors amené à constater que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de procéder par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition.

Quant aux moyens soulevés par les demandeurs à l'appui de leur recours, le tribunal est amené à constater que, à côté de l'argumentation tendant à voir expliquer le défaut de remise d'une déclaration d'impôt par un déménagement, et qui a été analysée ci-dessus, ceux-ci se rapportent exclusivement à la question de l'imposition de la plus-value réalisée suite à la vente de leur maison, telle qu'elle ressort du courrier du 4 juin 2007 adressé aux demandeurs préalablement à l'émission du bulletin de taxation, ainsi que du bulletin d'imposition, étant toutefois relevé que ce bulletin n'est pas versé au tribunal. Les demandeurs ne prennent cependant pas position par rapport à la motivation à la base de la décision directoriale entreprise, qui consiste à nier aux demandeurs le droit de voir réexaminer complètement leur dossier dans le cadre d'une réclamation, du moment qu'une taxation d'office a été nécessaire du fait du défaut de remise d'une déclaration d'impôt par le contribuable, et à ne pas se prononcer sur les moyens au fond présentés par les demandeurs à l'appui de leur réclamation, et liés à la question de l'imposition de la plus-value litigieuse.

Il est cependant de principe que si le tribunal est, comme dans la présente matière, investi d'un pouvoir de statuer en tant que juge du fond, l'examen auquel il doit se livrer s'effectue en principe dans le cadre des moyens invoqués par les demandeurs pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sous réserve des moyens d'ordre public qui

doivent être soulevés d'office, sans que son contrôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale des demandeurs (cf. trib. adm. 31 mai 2006, n° 20705 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 550).

En l'espèce, il aurait appartenu aux demandeurs, afin de pouvoir utilement critiquer la décision directoriale litigieuse, de présenter des moyens se rapportant à la motivation de cette décision. Or, en l'absence de moyens afférents présentés par les demandeurs, étant entendu que les moyens à l'appui du recours se rapportent exclusivement à l'imposition de la plus-value litigieuse, sur laquelle le directeur ne s'est cependant pas prononcé, le tribunal ne peut que constater qu'aucun débat utile, susceptible d'énervier la régularité de la décision directoriale litigieuse en elle-même, n'a été engagé devant lui.

Les moyens ainsi soulevés par les demandeurs, et se rapportant donc exclusivement au bulletin d'imposition, ne sauraient pas non plus être pris en considération comme étant formulés à l'appui d'un recours dirigé contre ledit bulletin. En effet, indépendamment du fait qu'il ressort du libellé de la requête introductive d'instance que le recours est bien dirigé contre la décision du directeur, il échet de relever que conformément à l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, un bulletin d'imposition peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO, ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Par contre, lorsque le directeur a statué, comme en l'espèce, sur la réclamation par une décision définitive, un recours dirigé directement contre le bulletin d'imposition, serait irrecevable (cf. trib. adm. 6 janvier 1999, n° 10357 du rôle, Pas. adm. 2008, v° Impôts, n° 548, et autres références y citées).

Au regard des développements qui précèdent le recours en réformation doit être rejeté comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement ;

écarte des débats la note écrite, ainsi qu'une pièce supplémentaire, versées par les demandeurs lors des plaidoiries ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 19 janvier 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

s. Claude Legille

s. Carlo Schockweiler